

## LA FISCALIDAD DEL CONVENIO EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE PATROCINIO AL PATRIMONIO CULTURAL

POR D. ALEJO HERNÁNDEZ LAVADO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*

### Resumen

El artículo trata sobre los beneficios fiscales de quienes apoyan actividades de interés cultural general. El autor valora positivamente que empresas y particulares apoyen económicamente la cultura o las actividades de interés general. No obstante, el autor sostiene que esta ayuda debe ser subsidiaria a la acción del Estado, que es el garante último del patrimonio cultural. El artículo nos cuenta las diferentes vías de ejercer el patrocinio, y el autor centra su investigación en la situación jurídica y fiscal de la entidad que apoya este tipo de actividades. Después, el texto señala las principales características de este régimen.

En segundo lugar, el autor justifica los motivos por los que el Estado debe prever un régimen fiscal especial para los acuerdos entre entidades. Teniendo en cuenta que estos acuerdos promueven acciones en beneficio del interés general. Asimismo, el autor expone los criterios contrarios a esta idea.

Después, el texto explica las principales características que el acuerdo debe tener. El autor analiza algunos de los puntos principales del acuerdo.

Finalmente, el autor destaca la naturaleza jurídica del gasto en un acuerdo de patrocinio y los beneficios para la empresa patrocinadora.

### Abstract

The article deals with the tax benefits applicable to those entities supporting activities of cultural or general interest. The author positively values that both, companies and individuals, support economically cultural and general interest activities. However, the author also holds that this support must be complementary to the State support, which is the last guarantor of the cultural patrimony.

Furthermore, the article analyzes the different ways of developing the patronage activity, and the author focuses his research on the juridical and tax situation of the entity supporting this kind of activities.

In addition, the author explains why the State should develop a special tax system applicable to patronage agreements, given that those agreements promote actions in favour of the general interest. The author also exposes the arguments against the former idea.

The article explains the main characters the agreement must have analyzing some of the key points of the aforementioned agreements.

Finally, the author raises the juridical nature of the expense in a sponsorship agreement and the benefits for the sponsoring company.

## SUMARIO

- I. DELIMITACIÓN DEL CAMPO DE ESTUDIO
- II. MOTIVOS QUE JUSTIFICAN UNA FISCALIDAD ESPECIAL EN LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL Y CRITERIOS CONTRARIOS AL MISMO
- III. REQUISITOS QUE HA DE REUNIR EL CONVENIO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN EL CAMPO DEL PATRIMONIO CULTURAL
  1. DE CARÁCTER SUBJETIVO
    - A) **Entidades sin fines lucrativos**
    - B) **El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales**
    - C) **Las Universidades públicas y los Colegios mayores adscritos a las mismas**
    - D) **El Instituto Cervantes y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia**
  2. DE CARÁCTER OBJETIVO
- IV. NATURALEZA JURÍDICA DEL GASTO EN UN CONVENIO DE PATROCINIO EMPRESARIAL
- V. BENEFICIOS FISCALES PARA LA EMPRESA PATROCINADORA

## I. DELIMITACIÓN DEL CAMPO DE ESTUDIO

Siguiendo el criterio del *Diccionario Panhispánico de Dudas*<sup>1</sup>, «patrocinador» es la persona que apoya o financia una actividad frecuentemente con fines publicitarios. La existencia de dicho término, así como el de «auspiciador» hacen innecesario utilizar el anglicismo «sponsor». Rehuimos pues la utilización de este barbarismo<sup>2</sup>, que es una expresión anglosajona muy unida al patrocinio deportivo con fuerte contenido publicitario<sup>3</sup>. El patrocinio puede ser puramente altruista y estamos entonces ante un Mecenazgo, o bien puede ser fruto de un contrato oneroso en que el patrocinado se obligue a hacer publicidad del patrocinador. Y dentro del oneroso puede perseguir actividades de interés general o no. Es por ello que podemos hablar de tres tipos de patrocinio de una actividad:

1. El patrocinio que por ser altruista al cien por cien y perseguir fines de interés general es puro Mecenazgo.
2. El que busca tanto el objetivo de interés general como publicidad del patrocinador.
3. Y el patrocinio que persigue sólo la publicidad y no recae sobre actividades de interés general, o sea un convenio que se aproxima y se incardina en el contrato publicitario, aunque se utilice la expresión patrocinio. Por ejemplo patrocinio de un película o programa a través de la televisión, el patrocinio en una vuelta ciclista u otra actividad deportiva profesional donde con frecuencia se utiliza el término Sponsor, con ese sentido de persona que costea la actividad profesional del deportista de elite, no por el interés en sí que pueda tener el potenciar dicha actividad deportiva, sino de forma prioritaria por conseguir publicidad a través del impacto que en los medios de comunicación tiene la publicidad realizada por el deportista de elite al portar el logotipo, o el nombre del patrocinador en la vestimenta deportiva que utiliza.

---

<sup>1</sup> *DICCIONARIO PANHISPÁNICO DE DUDAS*, 1.<sup>a</sup> ed. (octubre 2005). Vocablo *patrocinador-ra*. <http://buscon.rae.es/dpdI/>.

<sup>2</sup> GARCÍA NOVOA, C., «Aspectos fiscales del spónsor», *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 51, n.º 261, 2001, págs. 619 y 620.

<sup>3</sup> DE CHALENDER, J. y DE BRÉBISSE, G., *Mécénat en Europe*, Editorial La Documentation Française, París 1987, págs. 20 y 50 en el que analizando esta institución en diversos países europeos incluido España se recomienda no utilizar el término *Sponsoring* en relación a las ayudas culturales provenientes de las Empresas por considerar el término *Mecenazgo* más adecuado.

En el presente comentario vamos a analizar el segundo, o sea el patrocinio del patrimonio cultural como actividad de interés general que persigue, además de potenciar la actividad conseguir una publicidad para el patrocinador. Dejamos para otra ocasión las otras modalidades que no dejan de tener también interés desde un punto de vista fiscal, pero que por extensión exceden el presente trabajo.

El régimen fiscal que vamos a analizar no es el de las entidades que desarrollan la actividad patrocinada, sino el de la empresa patrocinadora de la actividad y desde la óptica de los beneficios fiscales que se otorgan a la misma por la ayuda económica que presta al patrocinio de la actividad, o sea para la realización de las actividades que efectúan en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad. Una entidad que a cambio se compromete por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en la actividad. Por ello no vamos a analizar las exenciones de las entidades sin ánimo de lucro, tanto las propias del desarrollo de los fines que las mismas tienen, como de la realización de explotaciones económicas de toda índole que con la actual normativa pueden realizar.

Aunque evidentemente se puede suscribir un convenio de colaboración empresarial en cualquier actividad de interés general como puede ser la defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, educativos, etc. nos centramos, por acotar un campo que nos permita una mayor concreción, en los culturales contemplados en el art. 3 apartado 1 de la Ley 49/2002. Dentro del mismo en uno concreto el patrocinio al patrimonio cultural.

Somos conscientes de que aún con esta delimitación las actividades de promoción y por tanto de patrocinio al patrimonio cultural son muchas, pero no dejan de tener una unidad conceptual que permite analizarlas conjuntamente.

El concepto de Patrimonio Cultural<sup>4</sup> es más amplio<sup>5</sup> que el concepto de Patrimonio Histórico, en cuanto el primero engloba todo tipo de bienes incluidos los intangibles, como las manifestaciones lingüísticas, las costumbres y tradiciones culturales, etc.<sup>6</sup>. Del patrimonio cultural forman parte no sólo los bienes

---

<sup>4</sup> Este concepto fue desarrollado por la Commissione Franceschini» (istituita con Legge del 26 aprile 1964, n. 310), che per la prima volta in Italia ha definito e diffuso la nozione di «bene culturale» come testimonianza avente valore di civiltà, e ha proposto la creazione di una Amministrazione autonoma dei beni culturali. *ATTI DELLA COMMISSIONE FRANCESCHINI* (1967), Dichiarazioni I, Parte Prima – Totot I, Dichiarazione I Patrim «Per la salvezza dei beni culturali in Italia», Roma, Colombo, 1967, *Patrimonio culturale della Nazione*, en la Dichiarazione I, afirma «Appartengono al patrimonio culturale della Nazione tutti i beni aventi riferimento alla storia della civiltà. Sono assoggettati alla legge i beni di interesse archeologico, storico, artistico, ambientale e paesistico, archivistico e librario, ed ogni altro bene che costituisca testimonianza materiale avente valore di civiltà».

<sup>5</sup> VICENTE HERNÁNDEZ, E., *Economía del Patrimonio Cultural y políticas patrimoniales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 13.

<sup>6</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 24.

históricos<sup>7</sup>, sino todos los que tenga un interés para la comunidad, incluidos los bienes ambientales o sea las áreas naturales, las ecológicas, y aquellos territorios que por flora o fauna tienen valores excepcionales<sup>8</sup>. Este interés dimana no sólo de sus valores históricos o artísticos, sino de la relación que dicho bien tenga con la cultura del pueblo español. El legislador Español, pese a que utiliza el término Patrimonio Histórico y lo regula en la Ley 16/1985, da a tal expresión un sentido mucho más amplio que el patrimonio histórico<sup>9</sup> en sentido estricto. Un concepto que viene casi a coincidir con el de patrimonio cultural<sup>10</sup>. Los bienes más valiosos tanto muebles como inmuebles de dicho Patrimonio tienen que ser declarados Bienes de Interés Cultural (BIC), o bien subsidiariamente inventariarse en el caso de los bienes muebles. Tantos unos como otros quedan incluidos en su correspondiente Registro que puede ser consultado en la Página Web Oficial del Ministerio de Cultura.

El concepto de patrimonio cultural es además un concepto que va agrandándose con el tiempo<sup>11</sup>. En este sentido el Gobierno de España ha ratificado el 26 de noviembre de 2007 el Convenio europeo del paisaje que ha entrado en vigor el 1 de marzo de 2008. Con este convenio se fusiona el patrimonio cultural y natural en una visión integral del paisaje, que contempla los aspectos naturales y culturales, disponiendo la protección del paisaje en base a su valor patrimonial derivado de su configuración natural y/o la acción del hombre.

El convenio podrá consistir en cualquier actividad de promoción, mejora, conservación, rehabilitación, difusión, etc. del patrimonial cultural y dentro del mismo de cualquier bien de interés cultural, tangible o intangible, mueble o inmueble.

---

<sup>7</sup> Massimo Severo Giannini nell suo lavoro i beni culturali *sentó las bases del concepto de bien cultural*. En este sentido define el bien cultural «come testimonianza avente valore di civiltà rende idonea la nozione ad aderire ad ogni sorta di cosa, non solo del passato lontano, ma anche di quello vicino e finanche del presente. In astratto quinde anche oggetti modesti di uso, como un tipo di coltello, di vaso, de sgabello, ecc, possono divenire beni culturali in quato siano testimonianza avente valore di civiltà». GIANNINI, M. S., «I beni culturali», *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, Giuffrè, 1976, págs. 9 y 10.

<sup>8</sup> Il Codice dei Beni Culturali e del Paesaggio (D.lgs 42/2004), tesi di Claudio Adduci, Napoli, págs. 4 y 5.

<sup>9</sup> GONZÁLEZ RIVAS, I., *Conservación de bienes culturales*, Ediciones Cátedra (Grupo Anaya S.A.), Madrid, 2006, pág. 48. RANCAÑO MARTÍN, M.<sup>a</sup> A., «La tributación del patrimonio histórico español», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, n.º 10, 2007, pág. 134.

<sup>10</sup> Art. 1.2 de la Ley del Patrimonio Histórico «Integran el PHE los inmuebles y los muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico».

<sup>11</sup> PIQUERAS GARCÍA, A. J., «Comentarios de Jurisprudencia sobre -Arte, cultura y derecho-», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, n.º 10, 2007, pág. 259. VICENTE HERNÁNDEZ, E., *Economía del Patrimonio Cultural y políticas patrimoniales*, *op. cit.*, págs. 33 y 34 donde afirma «la noción de patrimonio, tal y como la entendemos en nuestros días, se convierte en una noción prácticamente inabarcable, tan extensa que casi se podría decir que -todo es patrimonio-».

## II. MOTIVOS QUE JUSTIFICAN UNA FISCALIDAD ESPECIAL EN LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL Y CRITERIOS CONTRARIOS AL MISMO

La necesidad cada vez mayor de recursos para hacer frente a la creciente demanda que en relación al arte, la cultura y el patrimonio demanda una sociedad más culta, y la imposibilidad en este estado del bienestar de disponer de recursos públicos suficientes, demandan impulsar la actividad privada para el desarrollo de programas dentro de este campo.

España es uno de los países a nivel mundial que cuenta con más bienes calificados como patrimonio de la humanidad y mayor cantidad de bienes culturales, además de unos espacios arqueológicos, naturales, y ambientales extraordinarios. Si a ello unimos la dificultad de conservarlos y rehabilitarlos por el enorme coste que ello demanda, es lógico que se recurra a la iniciativa privada para complementar a los entes públicos en esta actividad que no parece tener límites.

También hemos de tener presente que la aportación que la actividad privada hace no sólo de recursos, sino de capacidad para conocer la realidad de la vida<sup>12</sup> y por tanto la cultura es muy importante, y supone un punto de vista profundamente enriquecedor para el patrimonio cultural.

No todo el mundo está conforme con este trato privilegiado a la participación de los particulares, sean personas físicas o jurídicas en la actividad de promocionar objetivos de interés general como es el patrimonio cultural. Algunos consideran que es una obligación que corresponde en exclusiva al Estado, o Administración Pública que es por su objetividad quien puede actuar en la concesión de las ayudas con mayor objetividad e imparcialidad. A los empresarios, personas físicas o jurídicas, lo que les compete es producir y distribuir bienes y servicios, pagando los tributos que le correspondan para que los entes públicos, con los recursos obtenidos, fijen los objetivos de ayuda en materia de cultura o patrimonio cultural. En modo alguno quiero defender en este trabajo que promocionar la cultural o el patrimonio cultural sea una cuestión del mundo de la empresa. Estoy plenamente convencido que ello es función esencial del Estado. Simplemente considero que el Estado no puede llegar a todas partes y que incentivar la participación del mundo empresarial es un complemento de una gran utilidad y algo realmente beneficioso para la cultura y el patrimonio cultural. Esto no debe suponer en ningún modo que el Estado haga dejación de sus funciones. Lo que el mundo empresarial puede hacer por la cultura es complementario del Estado, no sustitutivo.

---

<sup>12</sup> DE CHALENDER, J. y DE BRÉBISSEON, G., *Mécénat en Europe*, op. cit., pág. 37.

Se acusa también a las empresas que participan en la promoción de actividades culturales, que sólo le interesan aquellas que por ser más espectaculares tienen mayor impacto, y no aquellas que tienen mayores valores creativos<sup>13</sup>.

Como suele suceder, a todos les asiste parte de razón, pero no la tienen toda en mi opinión. Es cierto que dependiendo del caso que analicemos se puede dar una u otra circunstancia, pero eso no permite hacer una generalización. La realidad es que la participación de las empresas en este campo es esencial. No puede prescindirse de las mismas, y lo que habrá que hacer es regular adecuadamente dicha participación, para evitar que la subjetividad o la parcialidad se den en dichas actividades. En España tenemos el ejemplo de grandes empresas<sup>14</sup> que participan en la actividad cultural, que participan con su apoyo económico en la rehabilitación de los bienes culturales de una forma ejemplar y esto es lo que hay que potenciar. El resultado de la encuesta realizada para el trabajo Mécénat en Europa en relación a España es que tanto el Ministerio de Cultura Español, como las diversas consejerías de las CC.AA. de Cultura, se muestran totalmente favorables al desarrollo del patrocinio empresarial al arte y al patrimonio cultural<sup>15</sup>. Sin ir más lejos, a la vez que escribimos estas líneas hemos podido disfrutar de las extraordinarias exposiciones que la Fundación M.A.P.F.R.E., y el Banco Bilbao Vizcaya nos ofrecen en Paseo de Recoletos de Madrid, y cuesta poco trabajo recordar las magníficas exposiciones de las que hemos disfrutado en Canal de Isabel II, Fundación March, Fundación Ámberes, Banco Santander, Caja Madrid, Caja Duero, etc. Otras muchas empresas vienen generosamente patrocinando la cultura y el patrimonio cultural aunque no sea posible citarlas a todas. La labor que las mismas desempeñan es excepcional y tienen que ser muy valorado. No ser conscientes de ello es a mi criterio un grave error.

La ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo en su art. 25 establece un régimen fiscal privilegiado<sup>16</sup> para los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general. Se ha discutido por algún autor que cuando se realiza una actividad de producción de bienes y servicios por entidades no lucrativas se puede concurrir con la actividad privada lucrativa que no cuenta con un régimen fiscal privilegiado y en consecuencia producirse una concurrencia desleal<sup>17</sup>. Ahora bien en el campo que hemos seleccionado de interés general que es la Cultura y el Patrimonio Cultural la concurrencia de actividades lucrativas del sector privado es escaso, pues la cultura no es un bien o servicio de los que se pueda

<sup>13</sup> DE CHALENDER, J. y DE BRËBISSE, G., *Mécénat en Europe*, op. cit., pág. 30.

<sup>14</sup> Diferentes Bancos (Bilbao-Vizcaya, Santander, Central Hispano, Caixa Galicia, La Caixa, Caja Madrid, etc.), Compañías Hidroeléctricas (Iberdrola, etcétera).

<sup>15</sup> DE CHALENDER, J. y DE BRËBISSE, G., *Mécénat en Europe*, op. cit., pág. 50.

<sup>16</sup> Recabar para las actividades sin ánimo de lucro una régimen fiscal especial que contemple.

<sup>17</sup> CASALTA NABAIS, J., «O régimen fiscal das fundações», en *Boletín Ciencia e técnica fiscal*, *Boletín da direcção-geral dos impôts*, Centro de Estudos Fiscais, n.º 406, abril-junho 2002, pág. 151.

calificar como rentable. Por tanto difícilmente va a producirse esta concurrencia desleal. Más bien lo que puede producirse con un convenio al patrocinio es que determinadas empresas privadas que se dedican a la organización de eventos culturales, a la rehabilitación del patrimonio cultural, etc. se vean gracias a dicho patrocinio contratadas, en suma encuentren trabajo. Pues es difícil de no ser el Estado o demás entes públicos o Entidades sin fin lucrativo, o empresa de grandes dimensiones que destina un porcentaje de sus recursos a organización de eventos culturales que se financie el patrimonio cultural.

### III. REQUISITOS QUE HA DE REUNIR EL CONVENIO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN EL CAMPO DEL PATRIMONIO CULTURAL

Los requisitos que han de reunir tales convenios para quedar bajo el régimen fiscal privilegiado del art. 25 de la ley 49/2002 son:

#### 1. DE CARÁCTER SUBJETIVO

El convenio ha de suscribirse necesariamente con una de las siguientes entidades contempladas en el art. 16 de la Ley 49/2002:

##### A) Entidades sin fines lucrativos

En primer lugar, determinadas **entidades sin fines lucrativos**. El legislador Español no admite que sea cualquier entidad sin fin lucrativo, sólo las que cumplan los requisitos fijados en la Ley 49/2002 y regulados en el Título II de la misma, que son bastantes rígidos. Este planteamiento supone que la opción para la concesión de beneficios fiscales, no depende sólo de ser entidad sin ánimo de lucro, sino de cumplir una serie de requisitos fijados por el legislador<sup>18</sup>.

Las entidades sin fines lucrativos, independientemente de la forma jurídica que adopten, para ser calificadas como tales tienen que cumplir los siguientes requisitos:

1. Ser declaradas de utilidad pública<sup>19</sup>, y para ello sólo han de perseguir fines de interés general.
2. Dedicar al menos el 70% de sus ingresos a dichos fines de interés general. Y el restante 30% a la dotación patrimonial o a reservas.
3. No realizar una actividad que consista en el desarrollo de explotaciones económicas distintas a las previstas en sus estatutos.

---

<sup>18</sup> RANEDO FERNÁNDEZ, E., «Novedades de los proyectos de ley de Fundaciones y de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos», en *Estrategia Financiera*, n.º 189, noviembre de 2002, págs. 58 y 59.

<sup>19</sup> HERNÁNDEZ GARCÍA, C., «Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo», *Boletín económico de I.C.E.*, n.º 2810, pág. III.



4. La actividad de interés general desarrollada debe ir dirigida a colectividades genéricas de personas, para evitar la creación de entes de este tipo para el beneficio de una o unas personas determinadas.
5. Cuando se produzca la liquidación o disolución de la entidad sin fin lucrativo su patrimonio tiene que ir forzosamente a otra entidad que tenga derecho a este régimen tributario especial, o sea que cumpla con los mismos requisitos de la sociedad disuelta.
6. Inscribirse en el Correspondiente Registro de Entidades sin fines lucrativos.
7. Gratuidad en los cargos directivos de patronos, etcétera.
8. Y por último desde un punto de vista formal tienen no sólo que llevar su contabilidad ajustada a derecho, sino que rendir cuentas y elaborar una memoria anual que deje claro los ingresos y gastos conforme a lo dispuesto en la ley<sup>20</sup>. Las exenciones están justificadas en cuanto hablamos de entidades en las que es consustancial la ausencia de ánimo de lucro. En suma, no pueden dedicar recursos a algo que en última instancia no es sino desenvolver una actividad que genera un beneficio directo en la colectividad, por ser de interés general y va unido a los principios rectores de la política social y económica establecida en nuestra Constitución. Ello dota de irrefutable legitimidad el régimen fiscal privilegiado de estas entidades sin ánimo de lucro<sup>21</sup>.

Además de los requisitos anteriores la entidad sin fin lucrativo, para poder suscribir el convenio tiene que adoptar alguna de las siguientes formas jurídicas:

a) *Fundación*

La Fundación es una institución de tal importancia en España, que la Constitución en su art. 34 recoge el derecho a la misma, algo que no es normal en otros países de nuestro entorno<sup>22</sup>. Es también la propia Constitución la que menciona el fin de interés general que le es consustancial, disponiendo la ilegalidad de las que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito. Y por último me parece importante destacar que la norma constitucional dispone que una fundación no pueda ser disuelta o suspendida en sus actividades sino en virtud de resolución judicial motivada. Esta norma garantista contenida en la Constitución pone de relieve la preocupación del constituyente por proteger a las Fundaciones.

---

<sup>20</sup> El art. 3 de la Ley 49/2002 establece los requisitos minuciosamente. RANEDO FERNÁNDEZ, E., «Novedades de los proyectos de ley de Fundaciones y de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos», en la revista *Estrategia Financiera*, n.º 189, noviembre 2002, pág. 59.

<sup>21</sup> MONTESINOS OLTRA, S., «Explotaciones económicas y fines de interés general: Análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro», en la revista *C.I.S.S. Tribuna Fiscal*, época 2, n.º 181, noviembre de 2005, pág. 13.

<sup>22</sup> CASALTA NABAIS, J., «O régimen fiscal das fundações», *op. cit.*, pág. 135.

Tradicionalmente, por Fundación se ha entendido un patrimonio adscrito a un fin de interés general, aunque cada vez más, además de los ingresos derivados del patrimonio, tienen un peso mayor otras fuentes de recursos como donaciones, ayudas, subvenciones, etc.<sup>23</sup>. El fin de interés general viene marcado por el fundador, que ha cedido en vida o dejado en herencia dicho Patrimonio con el fin de que se desarrolle una actividad beneficiosa para la colectividad. Históricamente los más frecuentes supuestos han sido para asistencia sanitaria a las capas más desvalidas de la población, mientras que en la medida de que el Estado asume la competencia de la asistencia sanitaria con una Seguridad Social general las Fundaciones traslada su actividad a otros campos donde no llega el Estado. Esto resulta absolutamente lógico, pues en el ánimo de los fundadores, que suelen ser personas de gran nivel económico, suele anidar el deseo que la riqueza acumulada a lo largo de su vida revierta a la sociedad cubriendo una necesidad que ellos observan. Es por esto que si en un pasado las fundaciones han tenido bastante de caridad, y han estado unidas fundamentalmente a la atención sanitaria, y a remediar la pobreza, hoy día si continúan en el campo sanitario, se centran más en potenciar la investigación médica que la propia asistencia sanitaria, y anidan cada vez más en el campo del patrimonio cultural.

Conforme a lo expuesto, las fundaciones son organizaciones creadas con carácter duradero, a las que como personas jurídicas privadas se les reconoce capacidad de obrar, y cuya actividad consiste en desarrollar un fin de interés público sin ánimo de lucro. Las mismas, al ser declaradas de utilidad pública adquieren el derecho a disfrutar de una serie de beneficios fiscales, no sólo para ellas sino para las cantidades que se donen a dichas entidades<sup>24</sup>.

La consustancial pues, con arreglo al propio precepto constitucional, es que la Fundación persiga un interés general y la ausencia de ánimo de lucro. Esto implica superar el antiguo concepto de fundación como ente benéfico que no puede realizar actividades empresariales<sup>25</sup>.

La Fundación para ser calificada de entidad sin fin de lucro como antes hemos indicado, no necesariamente tiene que realizar sólo actividades altruistas. Se admite tanto en derecho español, como en otros países de nuestro entorno que las fundaciones en general puedan realizar actividades puramente empresariales, en cuanto ello tenga un carácter instrumental respecto al desarrollo de las actividades conducentes a los fines institucionales de la funda-

---

<sup>23</sup> MONTSERRAT CODORNIU, J., *La Fiscalidad de las Fundaciones y Asociaciones*, Gestión 2000, Barcelona, 2004, pág. 18.

<sup>24</sup> Sobre el concepto y requisitos de las fundaciones ver el trabajo de QUEROL GARCÍA, «Régimen jurídico de las Fundaciones», en *C.I.S.S. Carta Tributaria*, n.º 2/2008, 2.ª quincena de enero, págs. 3 a 22.

<sup>25</sup> MONTESINOS OLTRA, S., «Explotaciones económicas y fines de interés general: Análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro», en la revista *C.I.S.S. Tribuna Fiscal*, época 2, n.º 181, noviembre de 2005, pág. 14.

ción<sup>26</sup>. En concreto, la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos considera, en el art. 3.3.º, que se entenderá que la entidad no realiza actividades ajenas a su objeto o finalidad estatutaria cuando la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad no supere el 40% de los ingresos totales de la entidad. Un porcentaje que no dudamos de calificar de generoso.

*b) Asociación de utilidad pública*

También la Constitución Española se refiere directa e individualmente a las Asociaciones en su art. 22 disponiendo:

1. Se reconoce el derecho de asociación.
2. Las asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales.
3. Las asociaciones constituidas al amparo de este artículo deberán inscribirse en un registro a los solos efectos de publicidad.
4. Las asociaciones sólo podrán ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada.
5. Se prohíben las asociaciones secretas y las de carácter paramilitar.

La extensión y detalle del precepto transcrito refleja la importancia que tiene para el legislador esta institución.

Es importante poner de relieve desde un primer momento, la diferencia fundamental que separa la Fundación de la Asociación. Mientras la primera siempre persigue un beneficio para la colectividad, la segunda puede tener como objetivo un provecho individual de los miembros que pertenecen a la asociación (como ejemplo podemos poner las asociaciones de coleccionistas que simplemente persiguen relacionarse entre sí para mejorar su colección y desarrollar su afición). Por lo expuesto, mientras toda Fundación basta que cumpla con los requisitos jurídicos exigidos para la creación de la misma, para merecer un trato fiscal privilegiado. Las asociaciones para tener derecho al mismo trato privilegiado no basta con el ropaje jurídico de asociación, sino que además la misma tiene que ser calificada de interés público, o sea tiene que acreditar ante la administración que sus fines son de interés general, y contribuyen al bien de los ciudadanos en general y no de los socios en particular.

---

<sup>26</sup> AMATUCCI, F., «I requisiti di “non commercialità” dell’attività svolta dalle fondazioni bancarie per el riconoscimento delle agevolazioni fiscali», en la revista *Rassegna Tributaria*, 1 gen.-feb. 2006, pág. 147. DI TANNO, T., «La Corte di Giustizia e la *vexata quaestio* della natura delle Fondazioni bancarie», en la en revista *Rassegna Tributaria*, n.º 4, lug.-ago. 2006, pág. 1105. En palabras de CASALTA NABAIS, J., «O regime fiscal das fundações», refiriéndose a Portugal afirma en la pág. 135 que nada impide que las fundaciones ejerzan una actividad económica o sea titulares de explotaciones económicas.

Hay otras muchas diferencia que separan a las fundaciones de las asociaciones, desde los requisitos de constitución, forma, registro de las mismas, gobierno, representación, extinción, obligaciones contables, etc. pero como nuestro objetivo en este trabajo, es analizar los beneficios fiscales de las empresas que con ellas realizan un convenio al patrimonio cultural no nos detenemos más.

*c) Delegación de fundación extranjera*

Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

*d) Federación o asociación de entidades sin fines lucrativos*

Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

**B) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales**

**C) Las Universidades públicas y los Colegios mayores adscritos a las mismas**

**D) El Instituto Cervantes y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia**

Hemos excluido de la anterior relación las Organizaciones no Gubernamentales al Desarrollo y las federaciones deportivas, por considerar que tales entidades no tienen entre sus objetivos la protección y promoción del patrimonio cultural de España.

El elenco de entidades con las que se puede firmar el convenio es realmente amplio y ofrece múltiples posibilidades. En este punto hay que plantearse al centrarse el tema en el patrimonio cultural, si el patrimonio cultural sobre el que se desarrolla la actividad tiene que ser de titularidad de las entidades antes relacionadas. La respuesta entiendo que es negativa, no sólo porque la ley no exige dicho requisito. Lo que establece el art. 25 es que las entidades del art. 16 o sea las entidades sin fines lucrativos, el estado, etc. realicen una actividad de interés general pero no que dicha actividad tenga que recaer sobre bienes de su propiedad. Además ello restringiría innecesariamente el campo del patrimonio cultural sobre el que actuar, en cuanto una parte del mismo está en manos de personas que no están comprendidas en el art. 16 de la Ley 49/2002.

## 2. DE CARÁCTER OBJETIVO

Lo primero y fundamental es que la actividad a desarrollar sea de interés general y propia de la entidad sin fin lucrativo con la que se suscribe el convenio.

El patrocinio o convenio de colaboración empresarial, puede recaer sobre múltiples actividades:

- a) Un evento concreto sea deportivo, cultural.
- b) Una actividad de radiotelevisión. Un campo en que el patrocinio desde la emisión de una película, una serie televisiva o la transmisión de un evento concreto es cada vez más frecuentemente financiado mediante el patrocinio empresarial.
- c) El patrocinio técnico, en virtud del cual el patrocinador se obliga a ofrecer no una suma de dinero, sino el arrendamiento de bienes y servicios, asumiendo el coste de dicho arrendamiento.
- d) El patrocinio de un club, lo más frecuente es un club deportivo.
- e) El patrocinio a través de una persona que por ser un personaje público o mediático. Puede ser un actor, un cantante, un cocinero o incluso una persona sin profesión que llega a alcanzar tal notoriedad mediática que ser la imagen de una empresa hace con su mera presencia en eventos de las empresas un reclamo publicitario.

Pero nosotros nos centramos en el patrimonio cultural.

¿La promoción y protección del patrimonio cultural se puede calificar de actividad de interés general?

El interés general es un concepto jurídico indeterminado, y por tanto un concepto que hay que analizar caso por caso. Entiendo que la promoción, protección, rehabilitación, difusión y demás actividades beneficiosas para el patrimonio cultural si pueden calificarse de actividades de interés general, a los efectos de la concesión de los beneficios fiscales, objeto de análisis en este trabajo y ello por las siguientes razones:

1. En primer lugar, entiendo que se cumple el interés general en la medida en que la actividad tiene como objeto el beneficio de un bien, al que se le asigna un valor cualificado para la colectividad. En tal sentido, el patrimonio cultural es un bien jurídico que la propia constitución, y los estatutos de autonomía valoran de una forma importante, nada menos que como la memoria del pueblo español. No cabe por tanto dudar de que cuando se protege, se promociona, se revaloriza el patrimonio cultural, se actúa a favor de un bien que aunque tenga un propietario individual se considera importa e interesa a toda la comunidad por su valor histórico, artístico, o cultural, o ambiental.
2. En segundo lugar, la conservación, rehabilitación, y promoción del patrimonio cultural afecta a toda la colectividad, al margen de que pueda en el caso de que un bien sea de propiedad particular, beneficiar especialmente a dicho propietario.

3. En tercer lugar, dado las características de las personas que pueden desarrollar dicha actividad, las entidades sin fines de lucro y los entes públicos relacionados en el art. 16 el ánimo de lucro está ausente en la actividad. El fin no es obtener ningún beneficio económico sino proteger, promocionar, rehabilitar, conservar el patrimonio cultural como bien común de la colectividad por los valores que la sociedad le asigna actualmente. Estamos hablando siempre de entes que carecen de ánimo de lucro, que actúan para conseguir un beneficio para la colectividad. No puede como acertadamente señala Montesinos Oltra recibir el mismo tratamiento la actividad crediticia que desarrolla actualmente una Caja de Ahorros y Monte de Piedad que aunque tenga una obra social, está actuando en el mercado en concurrencia con los Bancos, que la realizada por una entidad sin fin lucrativo<sup>27</sup>. Es curioso comparar la evolución sufrida en los últimos años entre Cajas de Ahorro y Bancos. A la vez que las Cajas de Ahorro fundadas en su mayor parte por la Iglesia Católica o con la participación directa de la Iglesia Católica, han ido perdiendo su razón social de Monte de Piedad y han acabado mercantilizándose y compitiendo con los Bancos; a la vez los Bancos han iniciado una importante actividad social a través de Fundaciones realizando sin ánimo de lucro actividades de interés general y no sólo en el campo de la cultura, sino en otras muchas actividades de las contempladas en el art. 3.1.º de la Ley 49/2002.

1. ...

2. Que la empresa que suscribe el convenio aporte una ayuda económica para la realización del objeto del convenio.

La ayuda económica no tiene que consistir en una cantidad de dinero, la misma puede ser muy amplia y variada:

- a) Asumir la contratación y pago de personal para trabajar en la realización de la actividad.
  - b) Entregar cualquier maquinaria, bien o productor necesario o útil para el desarrollo de la actividad.
  - c) Ceder gratuitamente bienes de cualquier clase para el desarrollo de la actividad.
  - d) Pagar directamente materiales, bienes o servicios para el desarrollo de la actividad, etcétera.
3. La suscripción del convenio de colaboración con el compromiso de difundir por cualquier medio, la participación de la empresa colaboradora en dicha actividad.

---

<sup>27</sup> MONTESINOS OLTRA, S., «Explotaciones económicas y fines de interés general: Análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro», *op. cit.*, págs. 28 y 29.

#### IV. NATURALEZA JURÍDICA DEL GASTO EN UN CONVENIO DE PATROCINIO EMPRESARIAL

Cómo debemos calificar fiscalmente este gasto como de publicidad, propaganda o de representación.

No se trata mediante este convenio de incrementar la actividad de la empresa patrocinadora, dando publicidad a los productos o servicios que oferta en el mercado. Es un mensaje indirecto, en cuanto que unir la empresa al patrocinio de una actividad cultural promociona una mejor imagen de la empresa, y por tanto indirectamente beneficia el incremento de los bienes y servicios objeto de la actividad empresarial del patrocinador. Pero en última instancia, tienen el mismo objetivo dar a conocer la empresa, e incrementar la venta de los bienes y servicios que la misma produce en el desarrollo de su actividad empresarial. De tal forma, que a través de la difusión de la marca empresarial y del nombre de la empresa se consigue darla a conocer. El deportista de elite que lleva en su camiseta al desarrollar su actividad deportiva, el nombre y el logotipo de la empresa, no cabe duda que por su impacto mediático está dando a conocer al público en general, el conocimiento de esa empresa, sea un banco, una compañía de seguros, etc. y ello tiene un reflejo en la cuenta de resultados de la empresa. Es una publicidad indirecta, pero publicidad en todo caso. Y los ingresos que se generan, para la empresa en función del patrocinio tienen su fundamento en el valor que la empresa patrocinadora cobra a los ojos de un público que está ya saturado de la publicidad convencional, y sin embargo reacciona positivamente al ver la colaboración de la empresa en actividad patrocinada<sup>28</sup>.

En Italia se considera un contrato atípico que no requiere la forma escrita<sup>29</sup>.

#### V. BENEFICIOS FISCALES PARA LA EMPRESA PATROCINADORA

Son varios las razones que justifican un trato privilegiado a las empresas patrocinadoras en relación a las ayudas al patrocinio que realizan:

- 1.º En primer lugar en un Estado Social de Derecho como proclama nuestra Constitución motivar al sector privado, en este caso al mundo empresarial para que colabore en la realización de actividades de interés general es un objetivo largamente perseguido. El mundo empresarial se rige por el principio del beneficio, y es por ello que motivar con beneficios fiscales, se encuentra más que justificado y resulta eficaz.
- 2.º Que una entidad, como es una empresa cuyo razón de ser es obtener ganancias, con la producción y distribución de bienes y servicios, al des-

<sup>28</sup> LUPI, R., «I diversi motivi di –diffidenza– del fisco per la sponsorizzazioni e la rappresentanza», en la *Revista Rassegna Tributaria*, n.º 5, sept.-oct. 2002, anno XLV, pág. 1566.

<sup>29</sup> PROCOPIO, M., «Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e sponsorizzazione e la rappresentanza», en la *Revista Rassegna Tributaria*, n.º 5, sept.-oct. 2002, anno XLV, págs. 1549 y 1550.

tinar una parte de sus recursos a un fin de interés general, está dejando de cumplir el objetivo que justifica su razón de ser para colaborar activamente en un objetivo o fin que corresponde al Estado, al que sustituye y libera financiando una actividad de interés general para la colectividad, lógico resulta que las cantidades detraídas del fin que por su naturaleza, corresponde a la empresa reciba un trato fiscal privilegiado.

La empresa patrocinadora da una ayuda económica. Dicha prestación recibe el siguiente tratamiento fiscal, que vamos a analizar distinguiendo que el empresario que firma el convenio de colaboración empresarial en dicha actividad de interés general sea una persona física o jurídica:

1. Actividad empresarial desarrollada por personas físicas:
  - a) Impuesto sobre la Renta de las personas físicas. Art. 25.2 Ley 49/2002 «Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible».
  - b) Impuesto sobre la Renta de los no residentes. Art. 25.2 Ley 49/2002 «Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible».
  - c) Impuesto sobre el Valor Añadido. En la regulación del art. 25 se hecha en falta una mención al impuesto sobre el valor añadido, es cierto que el no considerar la actividad como una prestación de servicio implica la no sujeción al Impuesto sobre el Valor añadido, pero hubiera sido deseable por mayor claridad la mención expresión de no sujeción a dicho gravamen. Éste es el criterio que defendió el Consejo Económico Social<sup>30</sup>.
2. Actividad empresarial desarrollada por personas jurídicas:
  - a) Impuesto sobre Sociedades. Conforme al art. 25.2 «Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora.
  - b) Impuesto sobre el Valor Añadido. Como antes he indicado en la regulación del art. 25 se hecha en falta una mención al impuesto sobre el valor añadido, aunque sea una actividad no sujeta, hubiera sido preferible seguir el criterio defendido por el Consejo Económico y Social y hacerlo constar<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> Dictamen n.º 3/2002 sobre el anteproyecto de Ley de régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo emitido por el Consejo Económico Social en Sesión ordinaria del Pleno de 25 de abril de 2002, editado por el Consejo Económico y Social, Madrid, 2002, pág. 9.

<sup>31</sup> Dictamen n.º 3/2002 sobre el anteproyecto de Ley de régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo emitido por el Consejo Económico Social



## BIBLIOGRAFÍA

- AMATUCCI, F., «I requisiti di “non comercialita” dell’attività svolta dalle fondazioni bancarie por el riconoscimento delle agevolazioni fiscali», en la revista *Rassegna Tributaria*, 1 gen.-feb. 2006.
- ATTI DELLA COMMISSIONE FRANCESCHINI, Dichiarazioni I, Parte Prima – Totoi I, Dichiarazione I Patrim «Per la salvezza dei beni culturali in Italia», Roma, Colombo, 1967.
- CASALTA NABAIS, J., «O regimen fiscal das fundações», en *Boletín Ciencia e técnica fiscal, Boletín da direcção-geral dos impots*, Centro de Estudos Fiscais, abril-junho, 2002, n.º 406.
- DE CHALENDER, J. y DE BRÈBISSE, G., *Mécénat en Europe*, Editorial La Documentation Française, Paris, 1987.
- DICTAMEN n.º 3/2002 sobre el anteproyecto de Ley de régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo emitido por el Consejo Económico Social en Sesión ordinaria del Pleno de 25 de abril de 2002, editado por el Consejo Económico y Social, Madrid, 2002.
- DI TANNO, T., «La Corte di Giustizia e la *vexata quaetio* della natura delle Fondazioni bancarie», en la revista *Rassegna Tributaria*, n.º 4, lug.-ago. 2006.
- GARCÍA NOVOA, C., «Aspectos fiscales del spónsor», *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 51, n.º 261, 2001.
- GIANNINI, M. S., «I beni culturali», *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, Giuffrè, 1976.
- GONZÁLEZ RIVAS, I., *Conservación de bienes culturales*, Ediciones Cátedra (Grupo Anaya S.A.), Madrid, 2006.
- HERNÁNDEZ GARCÍA, C., «Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo», *Boletín económico de I.C.E.*, n.º 2810.
- LUPI, R., «I diversi motivi di –diffidenza– del fisco per la sponsorizzazioni e la rappresentanza», en la *Revista Rassegna Tributaria*, n.º 5, sept.-oct. 2002, anno XLV.
- MONTSEERAT CODORNIU, J., *La Fiscalidad de las Fundaciones y Asociaciones*, Gestión 2000, Barcelona, 2004.
- MONTESINOS OLTRA, S., «Explotaciones económicas y fines de interés general: Análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro», en la revista *C.I.S.S. Tribuna Fiscal*, época 2, n.º 181, noviembre de 2005.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2004.
- PIQUERAS GARCÍA, A. J., «Comentarios de Jurisprudencia sobre –Arte, cultura y derecho–», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, n.º 10, 2007.
- PROCOPIO, M., «Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza», en la *Revista Rassegna Tributaria*, n.º 5, sept.-oct. 2002, anno XLV.
- QUEROL GARCÍA, «Régimen jurídico de las Fundaciones», en *C.I.S.S. Carta Tributaria*, n.º 2/2008, 2.ª quincena de enero.
- RANCAÑO MARTÍN, M.ª A., «La tributación del patrimonio histórico español», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, n.º 10, 2007.

---

en Sesión ordinaria del Pleno de 25 de abril de 2002, editado por el Consejo Económico y Social, Madrid, 2002, pág. 9.

RANEDO FERNÁNDEZ, E., «Novedades de los proyectos de ley de Fundaciones y de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos», en *Estrategia Financiera*, n.º 189, noviembre de 2002.

VICENTE HERNÁNDEZ, E., *Economía del Patrimonio Cultural y políticas patrimoniales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.